PARTIE 3 : LA DÉCLINAISON FINANCIÈRE DE LA STRATÉGIE

Chapitre 12

Décliner la stratégie

Au sommaire de ce chapitre :

- Une déclinaison différente de la stratégie selon son contenu
- Les facteurs clés de déclinaison d'une stratégie de domination par les coûts ou de différenciation
- Les différentes méthodes de déclinaison de la stratégie
- Les leviers d'action à mettre en œuvre à partir des processus de l'entreprise
- La construction d'une carte stratégique
- Les axes clés d'une performance équilibrée
- La construction et l'adaptation de votre propre outil de suivi de la performance

Comme le rappellent Kaplan et Norton[1], la plus grande difficulté pour les entreprises n'est pas tant de définir une **stratégie**, mais bien de parvenir à la décliner et à l'exécuter. De plus, comme l'indique le chapitre 2 la stratégie réalisée résulte de la rencontre entre celle qui est délibérée et celle qui est émergente. Le propos est sans doute un peu forcé, mais il n'en reste pas moins qu'entre la bonne idée et les bénéfices qu'une entreprise peut en tirer, le problème de la **concrétisation** se pose. La déclinaison de la stratégie est un exercice difficile car il est collectif et implique l'ensemble des membres de l'organisation. La meilleure stratégie peut échouer car, sur le terrain, des managers ne l'ont pas comprise ou ont effectué des choix en contradiction avec ceux des autres membres de l'organisation. On sait en outre, depuis Cyert et March[2] dans les années soixante, que les organisations n'ont pas de buts, mais que seuls les individus qui les composent en ont. Le travail du manager est alors d'établir une cohérence entre les différentes aspirations. De façon générale, nous pourrions dire que la déclinaison de la stratégie consiste à rendre cohérentes les différentes actions de l'entreprise.

Nous verrons d'abord que la déclinaison stratégique est contingente, c'est-à-dire qu'elle dépend du type de stratégie choisie par l'entreprise. Nous opérationnaliserons ensuite le bouclage entre la stratégie et les modes de contrôle (sur un plan financier, avec le budget, et opérationnel, avec les indicateurs). Enfin, nous développerons la notion de cartographie stratégique et, plus particulièrement, nous examinerons l'apport du *Balanced Scorecard* à la déclinaison de la stratégie.

1. Kaplan, R. et Norton, D. P., *The strategy-focused organization: how balanced scorecard companies thrive in the New Business Environment*, Harvard Business School Press, 2000.
2. Cyert, R. M. et March, J. G., *A behavioral theory of the firm*, New Jersey, Prentice Hall, 1963.

© 2010 Pearson Education France – Contrôle de gestion – Nicolas Berland, Yves De Rongé

1. Une déclinaison contingente au type de stratégie

Le choix d'une stratégie de **domination par les coûts** ou d'une **différenciation** n'est pas neutre. Elle traduit la façon dont les entreprises alimentent ensuite leur système de contrôle, c'est-à-dire la manière dont elles déclinent leur stratégie. Le système de contrôle n'a alors pas le même contenu selon les cas. Ensuite, en fonction de la nature des processus et activités de l'entreprise et de leur lien avec la stratégie, l'entreprise doit faire des choix qui guident la déclinaison de ses objectifs.

1.1. Domination par les coûts et différenciation, des déclinaisons différentes

L'entreprise met en œuvre des stratégies génériques (voir chapitre 2). Nous nous concentrerons dans cette partie sur trois d'entre elles (domination par les coûts, différenciation par le haut et différenciation par le bas) afin de montrer comment elles sont associées à des systèmes de contrôle mettant en valeur des contenus différents. Notre objectif dans cette partie est de montrer que si l'entreprise choisit certains **facteurs clés de succès** (FCS) pour asseoir sa stratégie, alors certains éléments deviennent plus importants que d'autres et doivent être suivis en priorité. Cela ne signifie pas pour autant que les autres dimensions de la gestion doivent être ignorées, mais elles n'ont pas la même importance au regard de la stratégie suivie. Un bon **système de contrôle** se concentre en priorité sur les FCS sur lesquels l'entreprise veut s'appuyer.

Domination par les coûts et système de contrôle

Une entreprise qui choisit une stratégie de domination par les coûts cherche à réduire ces derniers en jouant sur les économies d'échelle et d'apprentissage. L'augmentation des volumes de production va lui permettre de mettre en œuvre des effets d'apprentissage où chaque nouvelle unité produite se traduira par un gain d'efficience car les routines en place fonctionnent de mieux en mieux. Cette recherche de l'efficience doit se faire en gardant systématiquement un **niveau de qualité** donné, en respectant les rythmes de production afin de tenir les délais. Au final, il apparaît que ces procédés nécessitent essentiellement un système de contrôle financier où les coûts vont être mis sous tension. Les autres éléments, comme la qualité ou le délai, sont des contraintes de gestion à respecter impérativement, mais qui ne correspondent pas à des facteurs clés de succès pour l'avenir à long terme de l'entreprise.

Les entreprises qui développent de telles stratégies comptent généralement sur un système de contrôle fondé sur des normes financières à respecter. Celles-ci ont été définies à partir de situations normales de production. Ainsi, pour la fabrication d'un produit donné, il sera prévu de consommer des kilos de matières premières et des heures de main-d'œuvre (voir chapitres 13 et 14). L'ensemble est valorisé par un prix au kilo et à l'heure travaillée. Ces normes sont mises en place par des bureaux d'étude qui analysent le travail des opérateurs afin d'optimiser les processus de production. Elles évoluent dans le temps afin de prendre en compte les effets d'apprentissage. Tous les ans, les salariés devront apporter la preuve des marges de progression afin de concrétiser les effets d'apprentissage. On reconnaît le

© 2010 Pearson Education France – Contrôle de gestion – Nicolas Berland, Yves De Rongé

fonctionnement d'une usine taylorienne avec son bureau des méthodes qui définit des « bonnes pratiques » et prévoit les marges de progression pour des salariés cantonnés à des tâches d'exécution.

Exemple 12.1

La construction des métros chez Alstom

Alstom, pour son activité de fabrication de métros (mais sans doute aussi pour les autres activités), est typiquement une entreprise dont le système de contrôle industriel est orienté par une stratégie de domination par les coûts. Bien sûr, cela ne signifie pas qu'Alstom ne recherche pas l'excellence dans d'autres domaines (qualité des produits, innovation, etc.), mais que le coût du projet est un élément capital de la décision. Sur un projet donné de métro vendu à un client, les ingénieurs en conception vont produire un cahier des charges détaillant les différentes opérations de montage et d'assemblage d'un métro, en spécifiant des ratios types à respecter. Un projet durant plusieurs années, la direction attend une marge de progrès grâce à un meilleur savoir-faire de ses salariés.

Des écarts sont calculés chaque mois entre les charges prévues et les charges engagées. Les contrôleurs de gestion vérifieront la bonne tenue des standards de production et animeront un dialogue de gestion afin de corriger ces écarts. Chaque année, la direction poussera les opérationnels à améliorer les standards, ce qui nécessitera d'adopter de nouvelles formes organisationnelles ou de nouveaux modes de coordination.

Différenciation par le haut et système de contrôle

Une entreprise cherchant à se différencier par le haut créera une offre pour laquelle le marché sera prêt à payer un prix plus élevé. Cette **survaleur** attribuée par les consommateurs peut provenir d'un positionnement sur le luxe ou d'une focalisation sur un marché étroit pour lequel l'entreprise a développé des réponses à la demande des clients. Prenons l'exemple du luxe qui est un cas typique de différenciation par le haut. Le coût de revient de production est aussi un élément essentiel de la compétitivité de l'entreprise comme pour toutes ses consœurs. Mais, il est relativement secondaire en comparaison de la qualité du produit ou du niveau de service rendu aux clients. Les coûts de marketing et les services associés au produit représentent une part importante du coût encouru pour construire la survaleur perçue par le consommateur final. Le système de contrôle de l'entreprise est alors davantage orienté sur des indicateurs de qualité ou de satisfaction que sur le respect des coûts. Ceux-ci feront l'objet d'un suivi, mais sur une maille d'analyse beaucoup plus large, avec une périodicité moindre et il ne s'agit pas du premier élément sur lequel le manager de l'entreprise va concentrer son attention. Au contraire, des éléments plus qualitatifs, plus subjectifs ou plus immatériels seront pris en compte. Ils pourront être objectivés par le système de contrôle sous forme de tableaux de bord ou être parfois gérés en dehors, avec les propres outils du marketing. Les autres systèmes de contrôle dominent alors celui focalisé sur les coûts. Le *reporting* financier n'est pas un poste clé dans ce type d'entreprise, contrairement au cas de l'entreprise suivant une stratégie par les coûts.

© 2010 Pearson Education France – Contrôle de gestion – Nicolas Berland, Yves De Rongé

Exemple 12.2

Apple, modèle de différenciation par le haut

Apple est une entreprise privilégiant une stratégie de différenciation par le haut. Son succès n'est pas lié à la recherche des coûts les plus bas, ce qui ne signifie pas pour autant que la maîtrise des coûts n'est pas un enjeu. Son système de contrôle et de pilotage sera orienté vers :

- le suivi de la satisfaction clients et du succès des nouveaux produits, la détection de tendances et la relation avec le client afin de créer un sentiment de privilège chez ce dernier ;
- le suivi de la part de marché, notamment afin de pouvoir attirer de nouveaux développeurs de logiciels compatibles avec ses produits ;
- la maîtrise de quelques compétences clés. Le savoir-faire d'Apple consiste à développer des produits très innovants. Pour cela, il lui faut surveiller de très près les compétences disponibles dans l'entreprise et savoir les associer de façon astucieuse, avec des interfaces hommes-machines innovantes, pour créer des produits qui n'existent pas ;
- l'engagement des salariés et leur bonne compréhension des objectifs de l'entreprise ;
- la création d'une valeur actionnariale qui est le résultat des efforts produits et mesurés par les indicateurs précédents.

Nous voyons ainsi que les indicateurs issus du marketing et des ressources humaines tiennent une place centrale et représentent les principaux points de surveillance des managers pour créer de la valeur.

Différenciation par le bas et système de contrôle

Une entreprise qui se différencie par le bas cherche à épurer son offre afin de faire **baisser** ses coûts. Contrairement à l'entreprise qui pratique une domination par les coûts, elle ne recherche pas les volumes et l'expérience pour faire baisser ces derniers. L'entreprise qui suit cette stratégie doit mettre en place un système de contrôle permettant, par exemple, de choisir parmi plusieurs fournisseurs en fonction de l'évolution de leurs prix respectifs. De même, il est important pour elle d'observer les comportements d'achat des consommateurs afin d'éliminer toutes dépenses non valorisées par le client. À l'instar d'un système de contrôle de gestion d'une stratégie de différenciation par le haut, le système de contrôle de ce type d'entreprise est très tourné vers ce qui se passe à l'extérieur de ses frontières, toujours à la recherche de la moindre opportunité de baisse des coûts. Plus qu'ailleurs, la qualité n'est pas un critère essentiel. Comme pour la domination par les coûts, ce type de contrôle sera, lui aussi, très financier.

Une fois que le type de stratégie a été défini et que ses impacts sur le système de contrôle ont été clairement identifiés, il faut décomposer les dimensions qualitatives en éléments de plus en plus concrets.

© 2010 Pearson Education France – Contrôle de gestion – Nicolas Berland, Yves De Rongé

Exemple 12.3

Les facteurs clés de succès d'EasyJet

EasyJet comprime les coûts en éliminant les dépenses jugées inutiles qui caractérisent les compagnies aériennes traditionnelles. Cette politique se traduit de différentes façons :

- L'utilisation de l'Internet pour réduire les coûts de distribution. EasyJet a été l'une des premières compagnies aériennes à utiliser Internet, dès 1998, pour la vente des billets pour ses vols. Le système de contrôle d'Easyjet doit permettre de repérer les processus les moins coûteux. La satisfaction client n'est pas oubliée, mais elle est supposée dépendre en tout ou partie du prix.
- L'optimisation du capital immobilisé. Les appareils d'EasyJet volent bien plus que ceux des compagnies aériennes classiques. En réduisant les temps d'escale à 30 minutes, voire moins, EasyJet peut effectuer des rotations supplémentaires, optimisant ainsi le taux d'utilisation des appareils. Cela se traduit par des temps de nettoyage plus rapide.
- Lorsqu'ils réservent en ligne, les passagers reçoivent un message électronique de confirmation, mentionnant la référence de réservation. Les coûts d'émission, de distribution, de traitement et de contrôle de plusieurs millions de billets par an sont ainsi éliminés.
- Aucun repas gratuit. La suppression des repas gratuits à bord réduit les coûts, la gestion inutile, et permet de réduire le temps de rotation de chaque appareil au sol.

1.2. De la stratégie au contrôle de gestion

L'analyse stratégique du positionnement de l'entreprise et l'optimisation de l'exploitation de ses ressources et compétences permettent de définir des objectifs stratégiques et opérationnels qui concrétisent et alimentent le système de contrôle de gestion. Ils peuvent ensuite être déclinés sur les centres de responsabilité ou sur les **processus de l'entreprise**. Par simplicité, nous nous contenterons ici d'expliciter la déclinaison des objectifs *via* les processus de l'entreprise.

De la stratégie aux objectifs

Comme nous l'avons vu dans le chapitre 2, l'entreprise réalise un diagnostic stratégique de sa situation à l'aide d'outils comme les cinq forces de Porter ou la matrice forces-faiblesses-opportunités-menaces (ou **matrice SWOT**). Elle choisit ou subit des FCS[1]. Cette analyse stratégique peut aussi s'appliquer à un service public qui doit alors s'interroger sur les missions de service qu'il est amené à rendre. L'ensemble de ces analyses permet aux organisations de se fixer des objectifs à atteindre.

Il s'agit d'un art délicat dans lequel l'intuition, le talent à verbaliser un objectif ou les rapports de force entre les salariés interviennent autant que la rationalité[2]. Par conséquent, ces objectifs sont des choix et ne découlent pas mécaniquement de l'analyse stratégique.

1. Les FCS sont les compétences distinctives que l'organisation doit maîtriser afin d'avoir un avantage concurrentiel (voir chapitre 2).
2. Mendoza, C., Delmond, M. H., Giraud, F., « Tableaux de bord et *balanced scorecards* », *Revue fiduciaire*, coll. « Guide de gestion », 2002.

© 2010 Pearson Education France – Contrôle de gestion – Nicolas Berland, Yves De Rongé

Les managers, en charge de ce qu'il faut bien appeler une véritable traduction de la stratégie en objectifs, doivent s'assurer qu'il existe une forme de cohérence ou de pertinence entre ce que l'analyse stratégique a révélé et les tâches opérationnelles que les objectifs impliquent. La fixation d'objectifs est donc un processus récursif, fondé sur des allers-retours entre la formulation de la stratégie et son expression sous forme d'objectifs synthétiques. De multiples itérations entre l'analyse stratégique et les objectifs sont nécessaires afin d'obtenir une déclinaison pertinente de la stratégie. C'est parfois lorsque l'on cherche à définir un objectif qu'apparaissent des incohérences ou des faiblesses dans l'analyse stratégique.

Les objectifs doivent traduire les finalités de l'entreprise. Or, le seul but de celle-ci est, en première approche, d'obtenir une rentabilité satisfaisante et pérenne. Cet objectif général va se décliner sous forme de **sous-objectifs** qui ne sont que des moyens pour l'atteindre. L'entreprise devra par exemple respecter les délais de livraison aux clients, garantir un niveau de qualité donné, baisser les délais de règlement, etc. Par ailleurs, elle devra également respecter un certain nombre de contraintes imposées par son environnement extérieur et par la législation des zones où elle opère. Celles-ci contribueront à alimenter les sous-objectifs de l'entreprise. Certains d'entre eux peuvent toutefois, à court terme, devenir des finalités dans la mesure où ils représentent un défi particulier pour l'entreprise. Si le niveau de qualité est par exemple particulièrement insuffisant, il peut devenir temporairement un objectif en soi pour l'entreprise.

Des objectifs au contrôle de gestion

Les systèmes de contrôle de gestion doivent être en cohérence avec la stratégie et les objectifs qui en découlent. Ils représentent une forme de mise en œuvre des objectifs. Cette idée peut s'exprimer grâce à la figure 12.1.

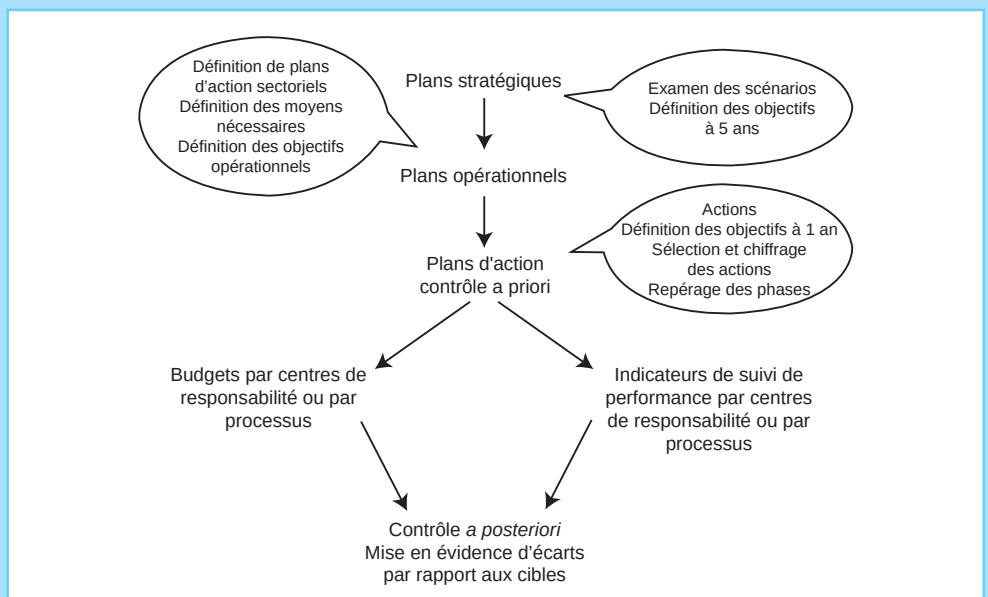

Définition de plans d'action sectoriels
Définition des moyens nécessaires
Définition des objectifs opérationnels
Plans stratégiques
Examen des scénarios
Définition des objectifs à 5 ans
Plans opérationnels
Actions
Définition des objectifs à 1 an
Sélection et chiffrage des actions
Repérage des phases
Plans d'action contrôle a priori
Budgets par centres de responsabilité ou par processus
Indicateurs de suivi de performance par centres de responsabilité ou par processus
Contrôle *a posteriori*
Mise en évidence d'écarts par rapport aux cibles

Figure 12.1 – La contribution des systèmes de contrôle à l'atteinte des objectifs.

© 2010 Pearson Education France – Contrôle de gestion – Nicolas Berland, Yves De Rongé

Les plans stratégiques formulés de façon assez générale sur trois ou cinq ans, voire plus, sont traduits en plans opérationnels plus concrets, chacun étant défini par des objectifs. Il arrive cependant assez souvent que la distinction entre plans stratégiques et plans opérationnels ne soit pas aussi nette. Dans le cadre de l'année, ils sont traduits sous forme de **plans d'action** et d'**objectifs annuels** à atteindre, c'est-à-dire que des actions concrètes et à court terme sont définies afin d'opérationnaliser et d'atteindre les objectifs du plan opérationnel. Les plans d'action ont un impact sur le budget et les indicateurs de gestion, regroupés sous forme de tableaux de bord. Les données budgétaires et les indicateurs apparaissent donc comme la conséquence des choix stratégiques de l'entreprise et des actions décidées pour les atteindre. Ils seront plus ou moins pertinents par rapport à la stratégie de l'entreprise.

Mais cette pertinence, forme de cohérence du management de l'entreprise, est difficile à obtenir car de nombreuses variables entrent en jeu dans les situations de gestion concrètes. Il faut donc avoir recours à des outils qui guident les managers dans l'établissement d'une relation entre stratégie, objectifs et contrôle. C'est l'analyse du fonctionnement de l'entreprise sous forme de processus qui permet cette déclinaison[1].

Décliner les objectifs sur les processus

Dès que les managers ont identifié les objectifs de l'entreprise, ils doivent les décliner afin de faire part de la stratégie à toute l'organisation. Comme le montre la figure 12.2, ils peuvent à cet effet se servir de la carte de ses **processus et activités**[2] (voir ces concepts au chapitre 3) pour les croiser avec ses objectifs.

La contribution des processus à l'atteinte des objectifs décrit la manière dont chaque processus, chaque activité qui le compose et chaque personne qui intervient va permettre de les atteindre. Par exemple, dans le graphique précédent :

- Le processus « acheter » contribue à atteindre l'objectif « augmenter la qualité » si le problème de l'entreprise relatif à cette dernière peut être résolu en se montrant plus vigilant sur la qualité des matières premières, par exemple, en sélectionnant mieux les fournisseurs ou en passant des contrats de partenariats avec eux. Les intersections signalées par des ronds permettent de repérer les relations de causes à effets les plus pertinentes. La comptabilité va ainsi permettre de réduire les crédits-clients.

- Le processus « vendre » doit permettre, dans l'exemple, de baisser les coûts et de réduire les crédits clients. Pour cela, on part de l'hypothèse que les coûts engendrés par les vendeurs sont importants et qu'ils peuvent être rationalisés ; ou encore que ces coûts dépendent de la manière dont les vendeurs négocient avec les clients et du type de contrat qu'ils ramènent et qui sont plus ou moins faciles à mettre en production par la suite.

1. Pour un fonctionnement cohérent de l'organisation, il est essentiel de construire une articulation entre la vision processus de l'organisation et la structure en centres de responsabilité de celle-ci (voir chapitres 3 et 10). Sans cette articulation, la déclinaison de la stratégie ne pourra s'effectuer efficacement, compromettant ainsi la réalisation des objectifs stratégiques.
2. Lorino, P., *Méthodes et pratiques de la performance, 3e* édition, Paris, Édition d'Organisation, 2003.

© 2010 Pearson Education France – Contrôle de gestion – Nicolas Berland, Yves De Rongé

Cette forme de déclinaison va faire entrer en profondeur la stratégie dans les actions quotidiennes des opérationnels. Elle est alors formulée sous forme d'objectifs puisque ceux-ci ont été déclinés sur les processus opérationnels.

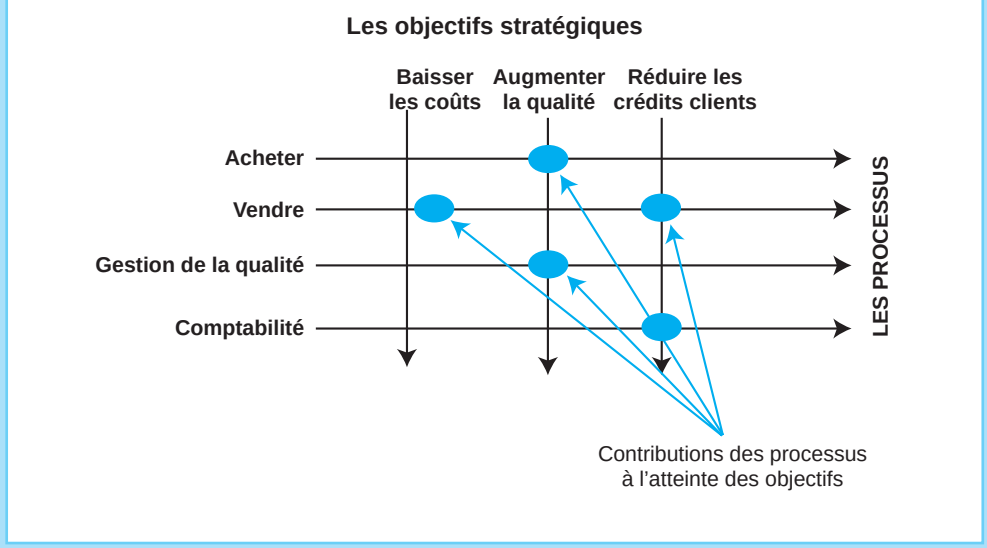


Figure 12.2 – La contribution des processus à l'atteinte des objectifs.

Selon son contenu, la stratégie a donc un impact différent sur les systèmes de contrôle, qui doivent eux-mêmes être en cohérence avec celle qu'ils cherchent à décliner.

Plus récemment, un outil central du contrôle de gestion, la carte stratégique, a été développé par Kaplan et Norton[1]. Celle-ci permet d'ordonnancer les dimensions clés de la gestion de l'entreprise pour décliner au mieux sa stratégie, comme le montre plus loin l'exemple 12.4.

2. Décliner la stratégie grâce aux cartes stratégiques

La carte stratégique est un outil de déclinaison de la stratégie permettant de mettre en évidence des relations de causes à effets entre différentes dimensions de la performance. Développée en amont de l'élaboration de tableaux de bord, elle permet aux managers d'identifier de manière consensuelle les différents niveaux de performance pertinents.

1. Kaplan, R. et Norton, D. P., *Strategy Maps*, Boston, Harvard Business School Press, 2004.

© 2010 Pearson Education France – Contrôle de gestion – Nicolas Berland, Yves De Rongé

2.1. La notion de carte stratégique

En contrôle de gestion, la **carte stratégique** la plus connue a été développée par Kaplan et Norton dans leur ouvrage sur le *Balanced Scorecard* ou « tableau de bord stratégique ». Alors que nous présentons dans ce chapitre l'articulation entre la stratégie et la performance, le chapitre 19 montrera comment cet outil peut être utilisé pour construire des tableaux de bord pertinents.

Selon Kaplan et Norton, l'entreprise poursuit une finalité de création de valeur. Pour cela, elle doit créer du profit et des marges, réduire ses coûts et utiliser ses investissements aux mieux. Mais il lui faut définir comment parvenir à cette performance financière. Or, selon Kaplan et Norton, ce qui manque le plus souvent aux entreprises, ce n'est pas une bonne stratégie permettant de créer de la valeur, mais la définition des moyens de mise en œuvre cette stratégie. Pour cela, les deux auteurs proposent un modèle, adaptable, selon lequel la bonne performance financière dépend de la satisfaction des clients, qui dépend elle-même de la bonne réalisation des processus de l'entreprise, liée finalement à la mobilisation efficiente des ressources humaines de l'entreprise, comme le synthétise la figure 12.3.

Figure 12.3 – La déclinaison de la stratégie selon le *Balanced Scorecard*.

En effet, il apparaît assez évident que la **performance financière** dépend avant tout de la satisfaction des clients. S'ils sont heureux, ils accepteront de payer un prix plus élevé, reviendront vers les produits de l'entreprise, qui pourra ainsi faire moins de publicité, toutes choses égales par ailleurs, et, *nec plus ultra*, en parleront à leurs amis, collègues, voisins, qui pourront eux-mêmes devenir de nouveaux clients. Ces différents éléments feront augmenter le taux de marge. Des clients satisfaits paieront en outre plus vite et réduiront ainsi le besoin en fonds de roulement, ce qui contribuera à augmenter le taux de rentabilité.

Les clients sont satisfaits si l'entreprise délivre correctement ses prestations. En conséquence, si les processus de l'entreprise fonctionnent bien et, plus précisément, si les processus clés, ceux perçus comme créateurs de valeur, sont efficients, alors il est assez probable que les clients seront satisfaits. La difficulté est alors de définir les processus clés : en effet, les différentes parties prenantes de l'entreprise auront sans doute des avis divergents sur ce qu'est un

© 2010 Pearson Education France – Contrôle de gestion – Nicolas Berland, Yves De Rongé

processus clé et ce qu'est un processus qui fonctionne bien ! Enfin, une entreprise dont les ressources humaines sont mobilisées et lui permettent de créer un apprentissage organisationnel, source d'améliorations continues, est une entreprise qui fonctionne correctement. Il faut noter que, dans leur ouvrage, Kaplan et Norton ne parlent que d'apprentissage organisationnel, terme à la mode au début des années 1990, mais qu'en pratique, dans la plupart des cartes stratégiques, ce sont les variables relatives aux ressources humaines qui figurent sous cet axe (voir chapitre 18 pour une meilleure compréhension des indicateurs de performance RH).

Ce modèle très simple se décline ensuite dans l'entreprise en un réseau de relations de causes à effets plus ou moins complexes. Pour chaque niveau de performance, il faut identifier les objectifs à atteindre. Ceux-ci doivent ensuite être mis en relation les uns avec les autres dans un schéma montrant comment la performance « atteinte sur un objectif » permet d'expliquer la performance « atteinte sur un autre objectif ». Comme l'illustre l'exemple 12.4, la carte stratégique donne un véritable mode d'emploi du fonctionnement de l'entreprise en faisant ressortir les principales interactions contribuant à sa performance. Il est primordial, dans la construction de la carte stratégique, d'identifier les centres de responsabilité en charge des différentes activités composant les processus qui déterminent la performance de l'organisation.

Exemple 12.4

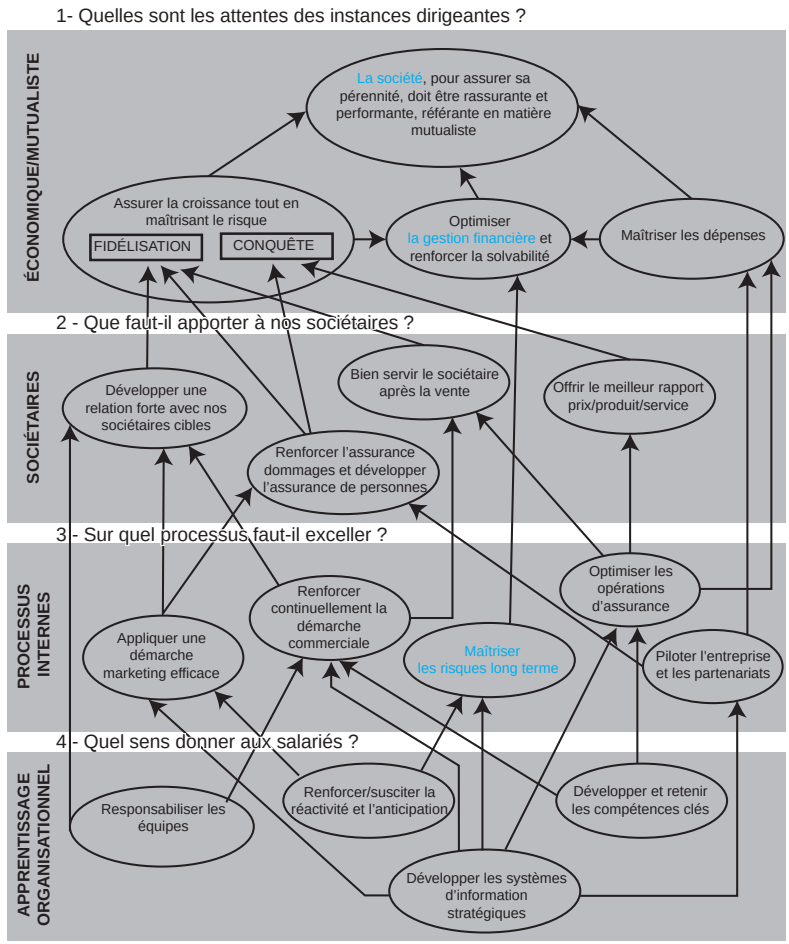
Un exemple de carte stratégique

L'entreprise étudiée s'est dotée, il y a quelques années, d'une carte stratégique. Le but est de doter la direction générale d'un outil de suivi de la performance de l'entreprise. Mais que faut-il surveiller ? Quelles sont les dimensions clés ? Pour répondre à cette question, les dirigeants doivent d'abord se mettre d'accord sur le fonctionnement de l'entreprise et les dimensions correspondant à la stratégie qu'elle souhaite mettre en place. Sa finalité est d'assurer sa pérennité, d'être rassurante, performante et une référence dans son secteur, mutualiste. Pour cela, elle se fixe des objectifs intermédiaires économiques et mutualistes. Le groupe se pose ensuite la question de ce qu'il doit apporter à ses clients. Des choix sont faits afin de privilégier quelques dimensions clés et stratégiques (des clients ciblés, des produits ciblés, des niveaux de service…). Afin de satisfaire ses clients, comment l'entreprise doit-elle se mettre en ordre de marche ? La mise sous tension du marketing et la maîtrise des risques sont quelques-unes des réponses apportées. Enfin, la variable ressources humaines entre en jeu, en développant les compétences, la réactivité et l'anticipation. Les flèches représentent les relations de causes à effets supposées.

Le produit de l'exercice n'est pas forcément original mais, en présentant par écrit le fonctionnement de l'entreprise et ce sur quoi la direction compte s'appuyer pour atteindre ses objectifs, cette entreprise lève un grand nombre d'ambiguïtés, ce qui l'aide à avancer vers son but. Le résultat peut être contestable, mais il traduit un effort de rationalisation.

© 2010 Pearson Education France – Contrôle de gestion – Nicolas Berland, Yves De Rongé

Exemple 12.4 (suite)


1- Quelles sont les attentes des instances dirigeantes ?
ÉCONOMIQUE/MUTUALISTE
La société, pour assurer sa pérennité, doit être rassurante et performante, référante en matière mutualiste
Assurer la croissance tout en maîtrisant le risque
FIDÉLISATION
CONQUÊTE
Optimiser la gestion financière et renforcer la solvabilité
Maîtriser les dépenses
2 - Que faut-il apporter à nos sociétaires ?
SOCIÉTAIRES
Développer une relation forte avec nos sociétaires cibles
Bien servir le sociétaire après la vente
Offrir le meilleur rapport prix/produit/service
Renforcer l'assurance dommages et développer l'assurance de personnes
3 - Sur quel processus faut-il exceller ?
PROCESSUS INTERNES
Optimiser les opérations d'assurance
Renforcer continuellement la démarche commerciale
Appliquer une démarche marketing efficace
Maîtriser les risques long terme
Piloter l'entreprise et les partenariats
4 - Quel sens donner aux salariés ?
APPRENTISSAGE ORGANISATIONNEL
Responsabiliser les équipes
Renforcer/susciter la réactivité et l'anticipation
Développer et retenir les compétences clés
Développer les systèmes d'information stratégiques

La carte stratégique.

2.2. L'utilisation de la carte stratégique

Kaplan et Norton fournissent ainsi un outil pratique de réflexion sur la déclinaison de la stratégie. Leur modèle doit toutefois être vu comme une matrice adaptable à différentes situations. Les quatre axes proposés sont modulables et d'autres peuvent être mis en avant selon les caractéristiques de l'organisation. L'axe financier n'est, par exemple, sans doute pas l'axe supérieur pour des organisations non marchandes dont le profit n'est pas la finalité. Les variables financières sont alors des contraintes qui figureront plus bas dans leur modèle de déclinaison de la stratégie. Il serait toutefois préjudiciable de ne pas en tenir compte,

© 2010 Pearson Education France – Contrôle de gestion – Nicolas Berland, Yves De Rongé

même dans des organisations non marchandes, mais leur statut sera différent. Parmi les adaptations de ce modèle de carte stratégique, il faut en noter deux. La première consiste à ajouter un axe développement durable ou RSE (Responsabilité Sociale de l'Entreprise) pour tenir compte de la préservation de l'environnement, de ses salariés et d'autres parties prenantes par l'entreprise. Ce modèle a été développé sous le nom de *Sustainability Balanced Scorecard* (***Balanced Scorecard* Soutenable**). La seconde concerne la dimension ressources humaines qui peut faire l'objet d'un développement spécifique et qui permet alors de produire un *Human Resources* BSC.

Le but de ces cartes stratégiques est donc de remonter aux sources de la performance, en dépassant une vision trop financière de cette dernière. La carte stratégique permet de s'interroger sur la façon dont l'entreprise fonctionne. Plus précisément, il s'agit de mettre au jour les relations de causes à effets entre les différentes variables qui font la performance de l'entreprise. Bien sûr, celles-ci n'ont pas de caractère d'automaticité, dans le sens où il n'existe que rarement des relations mécaniques entre la satisfaction clients et la performance financière, ou entre le bon déroulement des processus et la satisfaction clients. Les relations sont plutôt supposées que statistiquement significatives. Elles sont le produit d'une réflexion collective des membres d'un comité de direction afin de s'assurer qu'ils partagent un minimum de représentation commune sur la façon dont fonctionne leur organisation. Si le consensus est recherché lors de l'élaboration d'un BSC, il ne sera souvent que rarement atteint, ou simplement de façon superficielle. Le risque est alors de voir se multiplier les dimensions censées être pertinentes pour la déclinaison de la stratégie, au risque de perdre de vue ce qui est finalement essentiel. Établir une carte stratégique est un exercice d'établissement des priorités qui renvoie au management. Une carte stratégique trop étoffée ou confuse ne remet pas en cause l'outil, mais est plutôt le symptôme d'une mauvaise cohésion de l'équipe de direction qui la conçoit.

Résumé

La déclinaison de la stratégie est un exercice qui relève davantage de la mise en cohérence d'intuitions que d'une stricte application de techniques mécaniques donnant un résultat valable dans tous les cas. Des méthodes existent pour encadrer la déclinaison de la stratégie afin d'éviter un trop grand arbitraire de la part des managers et de limiter la mise en œuvre d'une imagination mal contrôlée. Nous touchons sans doute ici à la nature profonde du contrôle. Dans une perspective traditionnelle, celui-ci norme les comportements et empêche bien souvent l'initiative. Dans le cas présent, il consiste à s'assurer de la cohérence collective des actions à mettre en œuvre. Il doit permettre l'initiative, tout en l'encadrant. Le risque est alors très fort d'avoir soit un excès de méthodes encadrant la déclinaison du contrôle, soit une absence de méthodes conduisant à un relâchement généralisé de la cohérence souhaitable pour l'entreprise. Des techniques sont sollicitées, non pour donner des guides normatifs pour l'action, mais pour encadrer la créativité collective des acteurs. Ces outils ne fournissent pas de solutions clés en main, mais doivent être conçus comme des béquilles devant être adaptées par les acteurs en fonction des besoins des organisations.

© 2010 Pearson Education France – Contrôle de gestion – Nicolas Berland, Yves De Rongé

Pour aller plus loin

Fiol, M., Jordan, H. et Sulla, E., *Renforcer la cohérence d'une équipe : la démarche OVAR*, Dunod, 2004.

Lorino, P., *Le Contrôle de gestion stratégique*, Dunod, 1991.

Bouguignon, A., Malleret, V. et Nørreklit, H., « Balanced scorecard versus French tableau de bord: beyond dispute, a cultural and ideological perspective », *Cahier de recherche du groupe HEC*, nº 724, mars 2001. Publié dans *Comptabilité, Contrôle, Audit*, mai 2002, pp. 7-60.

Kaplan, R., Norton, D. P. et Sperry, M., *L'Alignement stratégique : créer des synergies par le tableau de bord prospectif*, Eyrolles, coll. « DFCG », 2007.

Kaplan, R., Norton, D. P., *Comment utiliser le tableau de bord prospectif*, Éditions d'Organisation, 2001.

© 2010 Pearson Education France – Contrôle de gestion – Nicolas Berland, Yves De Rongé

Activités

Questions de révision

1. Quelles sont les informations types que surveilleront les managers s'ils souhaitent décliner une stratégie de domination par les coûts ?
2. Quelles sont les informations types que surveilleront les managers s'ils souhaitent décliner une stratégie de différenciation par le haut ?
3. Quelles sont les informations types que surveilleront les managers s'ils souhaitent décliner une stratégie de différenciation par le bas ?
4. Comment décline-t-on la performance et les objectifs sur des processus ?
5. Quels sont les quatre axes d'une cartographie stratégique de type *Balanced Scorecard* ?
6. Quelles relations de causalité pouvez-vous identifier entre la satisfaction client et la performance financière ? En quoi satisfaire les clients permet-il de gagner plus d'argent ?
7. Donnez trois exemples où la non-satisfaction client permet de gagner plus d'argent. Qu'en concluez-vous quant aux relations de causalité ?
8. Imaginez la cartographie stratégique de votre établissement d'enseignement (école ou université).
9. Quels autres axes pourrait-on proposer à une cartographie stratégique ?

Cas pratique : le cas Buzz F.A.I. (Fournisseur d'accès Internet)

Grâce à la maîtrise de son réseau de télécommunication, le groupe Buzz est aujourd'hui un acteur majeur dans la fourniture d'accès à Internet bas débit et ADSL en France, et l'un des opérateurs français de téléphonie fixe les plus performants. Construite autour d'une offre commerciale tournée vers le grand public, techniquement très performante, et attractive d'un point de vue tarifaire, l'activité du groupe se décline aujourd'hui :

- sur les marchés de l'Internet *via* le fournisseur d'accès bas et haut débit Buzz et l'hébergeur Online.net ;
- sur les marchés de la téléphonie avec One.Tel, et les cartes prépayées Kertel, Iliad Telecom et Kedra ;
- sur la fourniture de services *via* 3617 ANNU, Assunet.com et Société.com.

© 2010 Pearson Education France – Contrôle de gestion – Nicolas Berland, Yves De Rongé

Depuis juin 2004, Buzz propose à tous ses abonnés ADSL dégroupés[1] (anciens comme nouveaux), dont les caractéristiques de ligne le permettent, de bénéficier d'un accès Internet à très haut débit de 5 Mbit/s pour seulement 29,99 € par mois, sans frais d'accès ni engagement de durée. Buzz Haut Débit permet également aux abonnés dégroupés équipés de la Buzzbox (« modem » spécial Buzz) de bénéficier d'un service de téléphonie gratuit illimité vers un poste fixe en France métropolitaine (hors numéros spéciaux), de très nombreux services gratuits associés (service de messagerie vocale, messagerie unifiée, affichage du numéro appelant conférence à 3, transferts, etc.), ainsi que d'un service de télévision sur ADSL (plus de 100 chaînes) en qualité numérique (une partie gratuite, mais les chaînes cryptées ou les émissions « à la demande » sont bien sûr tarifées). Il s'agit d'une offre dite « multiplay » : Internet + téléphone + télévision.

Buzz souhaite poursuivre sa politique d'innovation sur le marché ADSL en couplant le meilleur tarif avec le maximum de services. Cette politique repose sur les efforts de Recherche et Développement de l'équipe dédiée à la Buzzbox et sur le réseau de fibres optiques du groupe, construit dès 1999. En 2004, le groupe prévoit d'investir au total plus de 110 millions d'euros (en matériel – Buzzbox et DSLAM – et en Recherche et Développement : amélioration de la Buzzbox pour la transmission télévisée).

Depuis juin 2004, l'entreprise s'est aussi lancée dans le « dégroupage total » : la ligne téléphonique reliant l'abonné au central pourrait passer de France Telecom à Buzz. Tout en gardant le même numéro, l'abonné n'aurait plus à payer les 13 euros mensuels à France Telecom. La ligne serait gérée par Buzz, qui serait en fait refacturée par France Telecom à hauteur de 10,5 € par mois (mais Buzz espère faire diminuer considérablement ce chiffre, l'ART [Autorité de régulation des télécoms] pouvant le fixer aux alentours des coûts réels d'entretien de la ligne, à savoir environ 3 € par mois).

Questions

En vous aidant des annexes 1, 2, 3 et 4 :

1. Sur quels facteurs clés de succès le F.A.I. Buzz appuie-t-il son développement ? Quels outils de contrôle de gestion vous semblent les plus susceptibles de l'aider à maîtriser ce développement ?
2. Que pensez-vous du tableau de bord prospectif ci-après proposé à la direction de Buzz par un stagiaire ? Est-il vraiment « stratégique » ou « prospectif » ? Proposez des améliorations pertinentes avec des indicateurs précis.
3. Proposez des indicateurs de suivi de performance et d'activité pour cette entreprise, et indiquez comment les calculer.
4. Identifiez les enjeux RSE de cette entreprise (à partir de votre connaissance intuitive du domaine) et proposez un système de pilotage adapté.

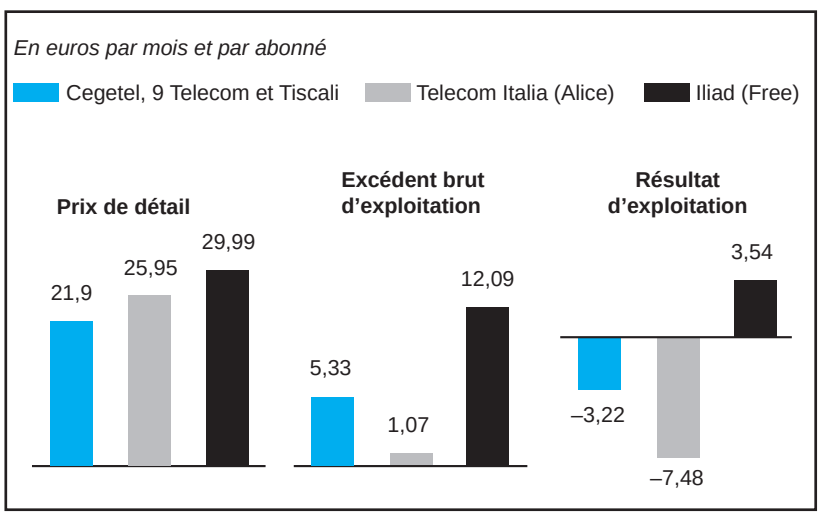
1. Un abonné est « dégroupé » lorsque sa ligne est reliée au réseau de fibres optiques d'un opérateur alternatif à France Télécom. Ce dégroupage s'effectue physiquement dans le central téléphonique (de France Télécom) par la connexion de la ligne téléphonique de l'abonné à un serveur appartenant à l'opérateur alternatif (ce serveur est appelé DSLAM en jargon technique). L'abonné paie toujours le même prix pour son accès ADSL : 30 € par mois.

© 2010 Pearson Education France – Contrôle de gestion – Nicolas Berland, Yves De Rongé

Tableau de bord prospectif Buzz

	Indicateurs	Prévu fin 2004	Réalisé fin 2004
Axe client	Part du marché français ADSL	20 %	
Axe processus internes	Débit moyen offert aux abonnés	4,5 Mbit/s	
Axe apprentissage et croissance	Nombre de chaînes de télévision disponibles sur ADSL	100	
	Nombre d'appels téléphoniques (entrants et sortants) transmis avec succès *via* la Buzzbox	985 sur 1 000	
Axe financier	Pourcentage d'abonnés « dégroupés » Investissement réseau et R&D	50 % 100 millions d'euros	

Annexe 1 : La guerre des prix atteint ses limites dans l'ADSL



Cegetel, Neuf Télécom et Telecom Italia, qui sont les seuls à réduire encore leurs tarifs, dégageraient des marges opérationnelles négatives.

© 2010 Pearson Education France – Contrôle de gestion – Nicolas Berland, Yves De Rongé

Comment expliquer la guerre des prix qui fait rage dans l'ADSL ? « Peut-être que certains acteurs, qui ont encore en mémoire ce qui s'est passé en 2000, ont l'envie de se revendre rapidement en se valorisant plus par client que par rentabilité », a avancé le P.-D.G. de France Telecom, Thierry Breton, qui prévient toutefois qu'« il n'y aura pas de nouvelle bulle ». Selon les analystes de Dresdner Kleinwort Wasserstein, cette guerre atteint ses limites : « Une étude des coûts montre que les prix devraient se stabiliser. Les prix des concurrents de France Telecom sont inférieurs au coût marginal. Cela peut continuer longtemps, mais pas éternellement. Les prix ne vont donc probablement pas tomber significativement plus bas, mais probablement augmenter au fur et à mesure de la consolidation du marché et de la sortie des acteurs déficitaires. Les seuls opérateurs qui réduisent encore leurs tarifs sont Cegetel, Neuf Télécom et Telecom Italia, dont les maisons-mères ont des poches relativement profondes. » Selon l'étude, ces trois opérateurs dégagent des marges opérationnelles négatives. D'autres, tels que Club Internet, « semblent » avoir compris qu'ils ont peu de chances de gagner et se replient sur une stratégie de niche.

Des offres de prix inférieures aux coûts

Le Conseil de la concurrence et l'ART sont arrivés à des conclusions similaires. D'abord, ils ont estimé que les offres les moins chères de Wanadoo étaient en dessous des coûts. Quant aux concurrents, ils peuvent soit installer leurs propres équipements ADSL (dégroupage à l'aide de DSLAM), soit acheter en gros de l'ADSL à France Telecom (option 5) ou à un opérateur alternatif. Pour l'ART, « un fournisseur d'accès qui, comme Wanadoo, ne recourrait qu'à l'achat de l'option 5 et aurait des coûts propres équivalents à ceux de Wanadoo ne pourrait pratiquer des prix équivalents sans encourir des pertes. En revanche, certains concurrents, qui recourent au dégroupage ou à un mix favorable entre le dégroupage et les autres options, sont à même de fournir des offres compétitives sans encourir de pertes ».

Mais, selon l'ART, même avec le dégroupage, une offre à 15 € « ne peut pas être reproduite avec une marge positive sur les coûts variables ». Quant à l'offre à 25 €, les fournisseurs d'accès s'approvisionnant en option 5 « ne peuvent la reproduire » car ils ne pourraient « vraisemblablement pas recouvrer leurs coûts ». Buzz constitue cependant une exception car l'entreprise dégage une marge opérationnelle positive selon DKW et Oddo, notamment grâce au « triple play » (Internet, voix et vidéo). « Les offres multiplay actuelles sont viables pour les opérateurs alternatifs », conclut Oddo.

Annexe 2 : Extrait d'un forum Internet du 10 juin 2004

Hotline Buzz inexistante par mail et/ou téléphone **:** « Étant abonnée à Buzz depuis ses débuts, j'étais très contente de son service, je l'ai recommandé (malheureusement) à un ami… Ça fait pratiquement deux mois qu'il a l'ADSL + Buzzbox… sans l'avoir… Il appelle le 32 44 à 0,34 € la minute, attend 15 minutes au minimum, parfois on lui raccroche au nez, parfois on lui répond la même chose, "On transmettra", mais à qui ? La poubelle sans doute, car Buzz n'a aucun historique des appels, il faut toujours tout réexpliquer pour avoir les mêmes réponses, "Vérifiez vos connexions, Vérifiez les branchements", etc., même si vous leur expliquez que c'est déjà fait. Mon ami a appelé France Telecom (gratuitement). Ils se sont déplacés dans la journée et ont vérifié les lignes. Il y avait un problème à l'arrivée de la ligne. Le problème étant réglé, il peut avoir l'ADSL, mais pas avec la Buzzbox… Il appelle encore et écrit des mails sans succès. Pendant ce temps, il est prélevé avec efficacité.

© 2010 Pearson Education France – Contrôle de gestion – Nicolas Berland, Yves De Rongé

La raison : les pauvres travaillant au centre d'appels sont payés au lance-pierre et ils ont des directives pour faire rentrer le fric. »

Annexe 3 : Chiffres Buzz pour 2003 et 2004

L'activité seule de fourniture d'accès s'est élevée à 169,7 millions d'euros en 2003. Buzz a vu passer le nombre de ses abonnés haut débit de 100 000 fin 2002 à 485 000 au 31 décembre 2003. Ce chiffre comprend 45 000 nouveaux clients sur le seul mois de décembre et 130 000 sur l'ensemble du quatrième trimestre. Dans le même temps, la proportion d'abonnés ADSL dégroupés est passée de 16,6 % en 2002 à 33,6 % à la fin de l'année 2003. Fin 2003, Buzz revendique 15 % de part de marché sur le haut débit grand public. 351 personnes sont employées dans son centre d'appels (+ 200 par rapport à l'année précédente). Fin mars 2004, le nombre d'abonnés est passé à 635 000 (dont 40 % dégroupés) et le million d'abonnés sera atteint avant juin 2005 (dont 60 % dégroupés) selon Buzz.

Prévisions intermédiaires :

- fin juin 2004 : environ 700 000 dont 45 % dégroupés ;
- fin octobre 2004 : environ 800 000 dont 50 % dégroupés ;
- fin décembre 2004 : environ 900 000 dont 55 % dégroupés ;
- fin mars 2005 : environ 1 000 000 dont 60 % dégroupés.

Annexe 4 : Coûts d'un abonné ADSL chez Buzz

	Client dégroupé (« option 1 »)	**Client non dégroupé (« option 5 »)**
Coût variable mensuel (connexion uniquement)	4,18 €	15,50 € (reversement à France Telecom)
Investissement pour un abonné en 2004	250 € (Buzzbox et DSLAM)	100 € (modem)
Amortissement	6 ans	3 ans

Remarque : les coûts du réseau de fibre optique sont supposés identiques dans les deux cas. Réalisés pour l'essentiel depuis quelques années, ils ne seront pas pris en compte dans le calcul. Les coûts commerciaux et administratifs ne sont pas pris en considération ici.

© 2010 Pearson Education France – Contrôle de gestion – Nicolas Berland, Yves De Rongé